



**Centro Universitário de Brasília – UniCEUB**  
**Faculdade de Tecnologia e Ciências Sociais Aplicadas -**  
**FATECS**

**LESLYE LÍLIAN PEREIRA DA SILVA**  
**RA: 21497444**

**A IMPLEMENTAÇÃO DO CPC 47 – RECEITAS DE CONTRATOS COM**  
**CLIENTES: RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E DIVULGAÇÃO**

**Brasília**  
**2018**

**LESLYE LÍLIAN PEREIRA DA SILVA**

**A IMPLEMENTAÇÃO DO CPC 47 – RECEITAS DE CONTRATOS COM  
CLIENTES: RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E DIVULGAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso de Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro Universitário de Brasília.

**Orientador:** Ubirajara Gusmão  
Sobrinho Junior.

**Brasília  
2018**

**LESLYE LÍLIAN PEREIRA DA SILVA**

**A IMPLEMENTAÇÃO DO CPC 47 – RECEITAS DE CONTRATOS COM  
CLIENTES: RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E DIVULGAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso  
(TCC) apresentado como um dos  
requisitos para a conclusão do curso  
de Ciências Contábeis do UniCEUB –  
Centro Universitário de Brasília.

**Orientador:** Ubirajara Gusmão  
Sobrinho Junior.

Brasília, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2018.

**Banca Examinadora**

---

**Prof.(a):** Ubirajara Gusmão Sobrinho Junior  
**Orientador**

---

**Prof.(a):**  
**Examinador (a)**

---

**Prof.(a):**  
**Examinador (a)**

## **A IMPLEMENTAÇÃO DO CPC 47 – RECEITAS DE CONTRATOS COM CLIENTES: RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E DIVULGAÇÃO**

Leslye Lílian Pereira da Silva<sup>1</sup>

### **RESUMO**

A receita é fundamental para a devida apuração do resultado das operações das entidades no exercício. O reconhecimento de receitas tem estado em pauta em diversas discussões para determinar o momento em que sua contabilização deve ocorrer. Em 1º de janeiro de 2018, as entidades passaram a adotar o CPC 47 – Receitas de Contratos com Clientes que propõe uma nova metodologia para mensuração, reconhecimento e divulgação de receitas provenientes de contratos com clientes. Desta forma, o principal objetivo desse estudo é identificar os principais impactos causados pela nova norma. Logo, para atingir o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa de natureza descritiva, aplicando a metodologia de pesquisa bibliográfica, utilizando, como principal referência, livros, artigos e legislações que abordem o assunto aludido nesse artigo. Os principais impactos identificados referem-se a mudanças na contabilização de receitas variáveis, o modelo de aplicação de cinco etapas para mensuração e reconhecimento das receitas, aumento significativo de divulgações nas demonstrações financeiras.

**Palavras-chave:** Reconhecimento de Receitas. IFRS 15. CPC 47. Receitas.

---

<sup>1</sup> Acadêmica do 8º período de Ciências Contábeis  
Centro Universitário de Brasília – UniCEUB  
Faculdade de Tecnologia e Ciências Aplicadas – FATECS  
Email: leslye.silva@outlook.com

## 1 Introdução

Com o desenvolvimento da economia e o processo de globalização tomando grandes proporções, a contabilidade, assim como diversas outras ciências, teve que se adaptar ao novo panorama socioeconômico em que o Brasil estava inserido.

Após a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, as exigências propostas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e o Banco Central quanto a adoção das IFRS nas demonstrações consolidadas das empresas reguladas por eles e as alterações propostas pela Lei 11.638/07, o Brasil iniciou o processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade, conhecidas como *International Financial Reporting Standards* (IFRS) publicadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), denominado Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade.

As IFRS passaram a ser adotadas no Brasil com o intuito de aperfeiçoar a qualidade da informação contábil, fornecendo, ao usuário de tal informação, dados simplificados, utilizando apenas uma metodologia de divulgação.

Esse processo de harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade ao método de contabilidade utilizado no Brasil promoveu maior comparabilidade com as demais informações divulgadas no globo, de forma a potencializar a relevância, a confiabilidade e a compreensibilidade das informações contábeis.

Recentemente, foi publicado o CPC 47 – Receitas de Contratos com Clientes, baseado na IFRS 15, que possui maior detalhamento sobre mensuração e reconhecimento de todas as receitas provenientes de contratos com clientes. O novo pronunciamento reduziu as incoerências das demais normas que abordam o tema de reconhecimento de receitas, possibilitando maior comparabilidade entre segmentos e unificando as normas a fim de evitar diversas interpretações sobre o assunto.

A nova norma prevê que o processo se dê em cinco fases para reconhecer a receita, que deve reproduzir o valor da contraprestação que a entidade espera receber em troca da transferência de bens ou serviços prestados ao cliente, são elas:

- 1 – Identificar o contrato com o cliente;
- 2 – Identificar as obrigações de desempenho;
- 3 – Determinar o preço da transação;
- 4 – Alocar o preço da transação;

## 5 – Satisfação da obrigação de desempenho.

Considerando que a receita é critério fundamental para indicar o desempenho da entidade, as temáticas e pautas relacionadas ao reconhecimento de receitas vem se destacando devido aos diversos casos de utilização indevida da contabilidade para gerar informações inconsistentes com a realidade da instituição, como, por exemplo, fraudes utilizando a escrituração contábil, para aumentar ou diminuir valores das contas contábeis de forma a aumentar os lucros arrecadados ou ocultar prejuízos ou passivos.

Com a implementação da nova norma de Receitas de Contratos com Clientes, as entidades deverão avaliar quais serão as variáveis a serem consideradas para que a contabilização ocorra de forma confiável, livre de erros e de acordo com a descrição do CPC, como, por exemplo, atributos semelhantes entre contratos e o desenvolvimento de controles necessários para devida adequação ao método de reconhecimento.

Por possuir uma metodologia específica para tal contabilização, acredita-se que o período de transição foi fundamental para adequação do reconhecimento de receitas, devido a necessidade de aplicação, de forma retrospectiva, aos contratos evidenciados pelo período de adoção ou com efeito cumulativo a partir do primeiro período de aplicação da norma.

As entidades encontraram certa resistência quanto ao entendimento prévio da norma e o planejamento antecipado para adequação dos procedimentos utilizados anteriores à data de vigência da norma, tais antecipações, caso não sejam feitas em tempo hábil, podem prejudicar a comunicação das entidades com seus *stakeholders*<sup>2</sup>, além disso, outras dificuldades ao adotar a referida norma podem estar relacionadas com a falta de conhecimento, treinamento e capacidade de se fazer um julgamento adequado e o grau de subjetividade estabelecido pelas Normas Internacionais de Contabilidade.

Objetiva-se, com este trabalho, identificar, diferenciar e analisar os principais impactos na mensuração, reconhecimento e divulgação das demonstrações contábeis após a implementação do CPC 47 – Contratos de Receitas com Clientes em comparação ao CPC 30 – Receitas, descrever o histórico normativo do registro de

---

<sup>2</sup> Stakeholders: são conhecidos por serem as partes interessadas, aqueles que podem influir no sucesso de um projeto.

receitas, elencar os principais pontos de divergência na aplicação do reconhecimento das receitas e discorrer sobre os principais impactos do CPC 47.

A pesquisa terá natureza descritiva, utilizando-se dos pronunciamentos contábeis do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, assim como de publicações das “*Big Four*”<sup>3</sup> sobre o conteúdo a ser estudado, podendo se estender a trabalhos acadêmicos já publicados e consultas em sites de internet.

E para atingir aos objetivos propostos, será necessária a realização de pesquisa bibliográfica com a finalidade de levantar informações por meio de legislações, publicações, livros e artigos, que foram consultados nas bibliotecas brasileiras com o apoio da internet e softwares de pesquisa disponíveis, onde serão relacionados os conhecimentos já publicados, referentes ao conceito de receitas e ao processo de reconhecimento, mensuração e divulgação da receita, antes e após convergência da IFRS 15 em CPC 47.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1 Receitas**

Desde os primórdios da humanidade, as transações comerciais eram feitas através de trocas diretas de mercadorias. Tal operação ficou conhecida como escambo, que consistia na entrega de um bem/serviço com a expectativa de recebimento de outro bem/serviço que pudesse ser mensurado com valor igual ou equivalente.

À medida que as operações de escambo ganharam proporção, o dinheiro surgiu como uma solução para organizar e padronizar tais transações comerciais e eximir a necessidade de contrapartida por intermédio de um bem ou serviço. A partir da utilização do dinheiro como “moeda de troca”, as transações de venda passaram a exigir um acompanhamento dos bens negociados para a devida mensuração do seu valor, a fim de evitar que operações comerciais fossem efetuadas com valores desproporcionais ao valor real do bem ou da prestação de serviço.

Conforme a evolução do homem e as consequentes mudanças no panorama socioeconômico, a necessidade de registrar essas operações tornou-se ainda maior

---

<sup>3</sup> Big Four (quatro grandes) é um termo utilizado para se referir as quatro maiores empresas de auditoria do mundo, a saber: KPMG, Pricewaterhouse and Coopers, Deloitte Touche Tohmatsu e Ernst & Young ou, simplesmente, EY.

quando o homem constatou que deveria controlar os recursos que possuía e encontrar uma forma de aumentar o seu patrimônio.

A contabilidade, desde então, passou a ser desenvolvida, pouco a pouco, conforme o surgimento das necessidades de controle do patrimônio, receitas e despesas. Concluímos, portanto, que o objetivo dessas operações de troca e/ou venda de mercadorias era, e permanece sendo, a obtenção de receita. Para fins introdutórios, de acordo com o CPC 00 – Estrutura Conceitual, receitas são:

(...) aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais. (CPC 00, 2011, p.27)

Para este estudo, é fundamental que possamos compreender o conceito de receita e de que forma identificá-la. Concluímos, conforme a definição da Estrutura Conceitual, que as receitas são os ingressos de recursos que possam ocasionar em um aumento do patrimônio líquido, contudo, devemos nos atentar que o aumento do patrimônio líquido através de integralização de capital não pode ser caracterizado como receita. Para fixarmos melhor o conceito, o *Financial Accounting Standards Board* – FASB<sup>4</sup>, define receitas como:

(...) entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade, ou liquidações de seus passivos (ou ambos), decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços, ou outras atividades correspondentes a operações normais ou principais da entidade. (1985, SFAC 6, p. 60 apud. HENDRIKSEN, BREDÁ, 1999, p.224)

Cabe ressaltar que o conceito de receitas não define quais são os critérios que devem ser considerados para seu reconhecimento, tais critérios serão mencionados, posteriormente, neste artigo.

Hendriksen e Van Breda (1999), asseguram que receitas são, fundamentalmente, um aumento de lucro. Porém, o lucro é o resultado apurado por meio da Demonstração de Resultado do Exercício, onde ocorre a confrontação das receitas obtidas no período e das despesas incorridas neste mesmo período. Tal resultado, seja ele lucro ou prejuízo, deverá ser contabilizado no Patrimônio Líquido, contido no Balanço Patrimonial.

**Resultado:** representa a diferença entre as despesas e as receitas de um período determinado. “É a variação aumentativa ou diminutiva, do patrimônio líquido, originada da atividade econômica da empresa, que sempre tem por objetivo o lucro, ou seja, o aumento de seu patrimônio” (FRANCO, 1996, p.47 apud. QUINTANA, 2014, p. 15)

---

<sup>4</sup> Em português, Conselho de Normas de Contabilidade Financeira.



Destarte, quando as receitas forem superiores as despesas adquiridas no período, será apurado um lucro que deverá ser contabilizado como um aumento do Patrimônio Líquido e quando as despesas representarem um valor superior às receitas obtidas no período, será apurado um prejuízo que deverá ser contabilizado como uma redução do Patrimônio Líquido. Depreende-se que as receitas e despesas tratam-se contas intermediárias para apuração do resultado a ser registrado no Patrimônio Líquido.

## **2.2 Processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade**

Mediante a necessidade de padronizar as normas de natureza contábil, as formas de divulgação dos demonstrativos contábeis e de apresentar informações contábeis que pudessem ser compreendidas por gestores, investidores e demais *stakeholders*, as entidades atuantes de contabilidade se uniram com o objetivo de criar o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Idealizado pela Associação Brasileira de Companhias Abertas (ABRASCA), a Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento de Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL), a Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&F Bovespa), a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras (FIPECAFI), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), o CPC, criado pela Resolução CFC nº 1.055/2005, tem como objetivos:

(...) o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

O CPC surgiu como uma solução para centralizar a emissão de normas de natureza contábil, viabilizar o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade e ser o principal representante na produção e processo democrático das informações contábeis.

Em meados de 2007, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), em comum acordo, definiram que, a partir de 2010, as entidades reguladas por eles deveriam adotar as IFRS nas demonstrações consolidadas. Pouco depois, veio a publicação da Lei 11.638/07, que altera a Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações, estabeleceu

novas alterações nas regras contábeis a serem adotadas nas demonstrações pelas Sociedades Anônimas.

Podemos destacar que o processo de convergência contábil teve seu pontapé inicial ao considerarmos os três fatores principais mencionados anteriormente: a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a obrigatoriedade da adoção das IFRS impostas pela CVM, Banco Central e SUSEP e a publicação da Lei nº 11.638/07.

Inicialmente, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu alguns CPCs a fim de fornecer instruções para as entidades que necessitavam se adequar imediatamente às novas imposições da Lei 11.638/07 e atender as exigências da CVM, SUSEP e Banco Central. Entre os CPCs aprovados e divulgados nessa primeira etapa estavam: CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado (DVA), CPC 11 – Contratos de Seguro, CPC 12 – Ajuste a Valor Presente, CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08.

A aplicação desses novos CPCs fez com que o modelo contábil brasileiro fosse fortemente alterado, adequando-se ao padrão internacional. Assim, a aplicação dos novos CPCs na contabilidade individual das companhias fazia com que as demonstrações consolidadas resultassem também como aderentes ao padrão internacional, ou seja, as companhias passaram a adotar as IFRS por meio da adoção dos CPCs, de maneira indireta. (SALOTTI, 2015)

Em 2010, foi divulgado o CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade que é baseado na IFRS 01 – *First Time Adoption of IFRS*. Essa IFRS provê informações relevantes para o processo de transição dos *Generally Accepted Accountin Principles* (GAAP)<sup>5</sup> para a IFRS. Como nem todos os conceitos contidos na IFRS 01 eram aplicáveis ao contexto brasileiro, alguns itens foram excluídos do CPC 37, embora os princípios gerais contidos na IFRS tenham sido preservados.

## **2.3 O reconhecimento de receitas antes da implementação da IFRS**

### **15: Resolução 750/93 e CPC 30 – Receitas**

No Brasil, anterior ao processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade, a principal referência para contabilizações de quaisquer naturezas era a Resolução CFC nº 750/93, que dispunha sobre os Princípios de Contabilidade. Embora tal a resolução tenha sido revogada, em 2016, pela Norma Brasileira da Contabilidade Aplicada do Setor Público (NBC T SP) – Estrutura Conceitual, os

---

<sup>5</sup> Em português, Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.

Princípios de Contabilidade permanecem sendo utilizados, em consonância as demais normas, para o ensino da ciência e execução da profissão contábil.

Considerando o enfoque na receita, sua contabilização se dava conforme a previsão do Princípio da Competência, definido no artigo 9º da resolução aludida, que destaca: “o *Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.*” (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1282/10).

Diante disso, as receitas eram reconhecidas, independente da transferência dos riscos e benefícios provenientes da transmissão dos bens ou serviços, a mensuração, com o mínimo de confiabilidade, do valor da receita ou a probabilidade dos benefícios econômicos fluírem para a entidade. Tais descon siderações quanto ao risco das transações, resultava em certa insegurança quanto a devida fidedignidade das informações contábeis, visto que não era possível, ao certo, saber se o bem seria transferido e/ou o direito de recebimento seria incorrido.

Mediante um panorama de diversas inconsistências e grande margem de subjetividade para o reconhecimento da receita, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com o objetivo de “estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos”, além de identificar o momento ideal para o reconhecimento da receita, publicou, em 2009, o CPC 30 – Receitas, posteriormente, revogado e atualizado para CPC 30 – Receitas (R1).

O CPC 30 – Receitas (R1) tratava-se de uma correlação às Normas Internacionais de Contabilidade, sendo baseado, essencialmente, na IAS 18<sup>6</sup> – *Revenue*. De acordo com a norma anteriormente vigente, as receitas só deveriam ser reconhecidas caso atendessem aos critérios<sup>7</sup> destacados nesta, tais como:

- a) A transferência ao comprador dos principais riscos e benefícios relativos a propriedade dos bens ou serviços;
- b) O valor da receita pudesse ser mensurado com grau suficiente de confiabilidade; e

---

<sup>6</sup> IAS – *International Accounting Standard* (em português, Normas Internacionais de Contabilidade). Revenue, em português, receitas.

<sup>7</sup> Critérios comuns para o reconhecimento de receitas de vendas, prestação de serviços e juros, *royalties* e dividendos.

- c) Fosse provável que os benefícios econômicos seriam transferidos para a entidade.

Embora o CPC 30 – Receitas (R1) fornecesse orientação sobre a aplicação dos critérios a serem satisfeitos para as devidas tratativas da receita, a norma ainda não era suficientemente completa para sanar as prováveis indagações que pudessem surgir sobre o reconhecimento de receitas, uma vez que outras normas dispunham sobre receitas provenientes de outros tipos de transações, tais como o CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil, CPC 18 – Investimentos em Coligadas, CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, CPC 11 – Contratos de Seguros, entre outros.

## **2.4 IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers<sup>8</sup>**

Emitida em maio de 2014 pelo *International Accounting Standards Board* – IASB em conjunto com o *Financial Accounting Standards Board* – FASB, a IFRS 15 especifica como e quando as entidades deverão reconhecer e mensurar as receitas. Tais mudanças irão impactar, diretamente, nas demonstrações contábeis, resultando em alterações, também, no processo de divulgação das informações contábeis.

A publicação da IFRS 15 representou um marco na contabilização de receitas, podendo ser aplicada a todos os segmentos e sendo uma fonte única de orientação contábil. Por se tratar do norteador principal do reconhecimento de receitas, a IFRS 15 reduziu, significativamente, a possibilidade de ocorrência de interpretações diferentes para transações similares (i.e. entidades diferentes contabilizarem transações de mesma natureza de formas diferentes, por não haver orientações suficientes nas normas vigentes), preencheu as lacunas deixadas pelas outras normas que tratam o mesmo assunto (ao fornecer orientações mais completas em relação aos procedimentos a serem adotados) e promoveu maior comparabilidade das informações contábeis, proveniente das novas exigências e critérios de divulgação, conforme destacado pela KPMG:

As novas exigências de divulgação qualitativa e quantitativa visam ajudar os usuários das demonstrações financeiras a entender a natureza, o montante, o momento e a incerteza em relação à receita e aos fluxos de caixa decorrentes de contratos com clientes. (KPMG, 2016, p. 4)

Vigente a partir de 1º de janeiro de 2018, podendo ter sido aplicada antecipadamente, o princípio fundamental da IFRS 15 é que as entidades

---

<sup>8</sup> Em português, Receitas de Contratos com Clientes.

reconhecerão a receita por um valor que represente a contraprestação a qual a entidade estima receber pela transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

O modelo proposto pela norma estabelece cinco etapas para determinar o momento exato em que o reconhecimento da receita deverá ocorrer e qual valor deverá ser reconhecido, tais etapas compreendem: identificar o contrato com o cliente, identificar as obrigações de desempenho, determinar o preço da transação, alocar o preço da transação e satisfação da obrigação de desempenho.

A IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers* (Receitas de Contratos com Clientes) por fornecer orientações sobre o reconhecimento de receitas unificadas em apenas uma norma, revogou as seguintes normas: IAS 11 – *Construction Contracts* (Contratos de Construção), IAS 18 – *Revenue* (Receitas), IFRIC 13 – *Customer Loyalty Programmes* (Programas de Fidelização de Clientes), IFRIC 15 – *Agreements for the Construction of Real Estate* (Contratos de Construção do Setor Imobiliário), IFRIC 18 – *Transfers of Assets from Customers* (Transferências de Ativos de Clientes) e a SIC 31 – *Revenue: Barter Transactions involving Advertising Services* (Receita: Transações de Permuta envolvendo Serviços de Publicidade).

### **3 CPC 47: Receitas de Contratos com Clientes**

Considerado como um dos temas de maior complexidade na contabilidade, o momento em que se deve realizar o reconhecimento da receita tem ganhado grande foco nos últimos tempos: desde que a receita era reconhecida seguindo as premissas do Princípio da Competência até as diversas normas que surgiram para dar embasamento e incitar o seu reconhecimento, com o objetivo de promover maior qualidade das informações contábeis, tais como: comparabilidade, fidedignidade e relevância.

Conforme visto anteriormente, as receitas, quando reconhecidas, causam grandes impactos no resultado das operações da entidade, sejam eles positivos (lucro) ou negativos (prejuízo). Logo, tal complexidade se justifica devido as diversas variáveis suscitadas no momento de sua mensuração e/ou reconhecimento, provenientes do excesso de orientações para contabilização de transações de mesma natureza ou equivalentes (que possibilitam interpretações divergentes entre os escrituradores das informações contábeis) ou a ausência de orientações suficientes para contabilização de transações com maior nível de complexidade (possibilitando

que o processamento e contabilização da informação contábil seja baseado em julgamento profissional).

Diante disso, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em novembro de 2016 aprovou e publicou o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente. A nova norma é baseada na IFRS 15 – *Revenue with Contracts with Clients*, que foi publicada, em conjunto, pelo IASB e FASB em 2014, mas convergida, no Brasil, conforme a versão do IASB.

Uma das propostas da nova norma é fornecer uma fonte unificada de orientações sobre o reconhecimento, mensuração e divulgação das receitas para as entidades dos mais diversos segmentos. De acordo com o CPC 47, o objetivo é determinar os princípios que as entidades deverão aplicar para divulgar informações úteis aos *stakeholders* sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. (CPC 47, 2016, p. 2)

Diante da proposta de unificação das normas e proporcionar orientações mais abrangentes sobre o processo de reconhecimento de receitas, a nova norma revogou diversos outros pronunciamentos a partir de 1º de janeiro de 2018, conforme tabela 1 abaixo:

**Tabela 1: Correlação das normas substituídas pelo CPC 47 e IFRS 15**

| CPC                      | IFRS     | Descrição   |
|--------------------------|----------|---|
| CPC 17                   | IAS 11   | Contratos de Construção                                 |
| CPC 30                   | IAS 18   | Receitas  |
| CPC 30 - Interpretação A | IFRIC 13 | Programas de Fidelização com Clientes                   |
| ICPC 02                  | IFRIC 15 | Contratos de Construção do Setor Imobiliário            |
| ICPC 11                  | IFRIC 18 | Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes      |
| CPC 30 - Interpretação B | SIC-31   | Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade |

Fonte: Adaptada de BRAUNBECK (2015).

Embora vigente a partir de 1º de janeiro de 2018, a adoção antecipada da norma foi permitida as entidades que divulgam suas demonstrações contábeis de acordo com as IFRS. Para que a transição do processo de tratativas das receitas fosse bem-sucedida, o CPC 47 previu duas abordagens de transição permitindo que as entidades optassem pela que melhor as atendesse, sendo elas:

A) **Abordagem retrospectiva:** a entidade não precisaria ajustar os contratos iniciados e concluídos dentro do período-base anterior ou concluídos no início do primeiro período apresentado. Os contratos que

possuam contraprestação variável e concluídos na ou antes da vigência inicial da nova norma, deveriam ser ajustados conforme o preço da transação na data de conclusão. Aos contratos modificados antes da vigência da nova norma, a entidade deveria representar o resultado agregado das modificações, quando identificar as obrigações de desempenho cumpridas e não cumpridas e determinar e alocar o preço da transação para essas obrigações. Ao optar por um ou mais expedientes na abordagem retrospectiva, a entidade precisará fazer tal aplicação para todos os períodos apresentados, divulgar os expedientes utilizados e apresentar uma avaliação dos efeitos estimados dessas aplicações.

**B) Abordagem cumulativa:** a entidade deveria aplicar o novo pronunciamento aos contratos ainda vigentes no período inicial (contratos do exercício anterior ainda vigentes na data de 1º de janeiro de 2018). As variações provenientes dessas aplicações deveriam ser ajustadas no saldo de lucros acumulados ou outra conta pertencente ao patrimônio líquido, conforme apropriado.

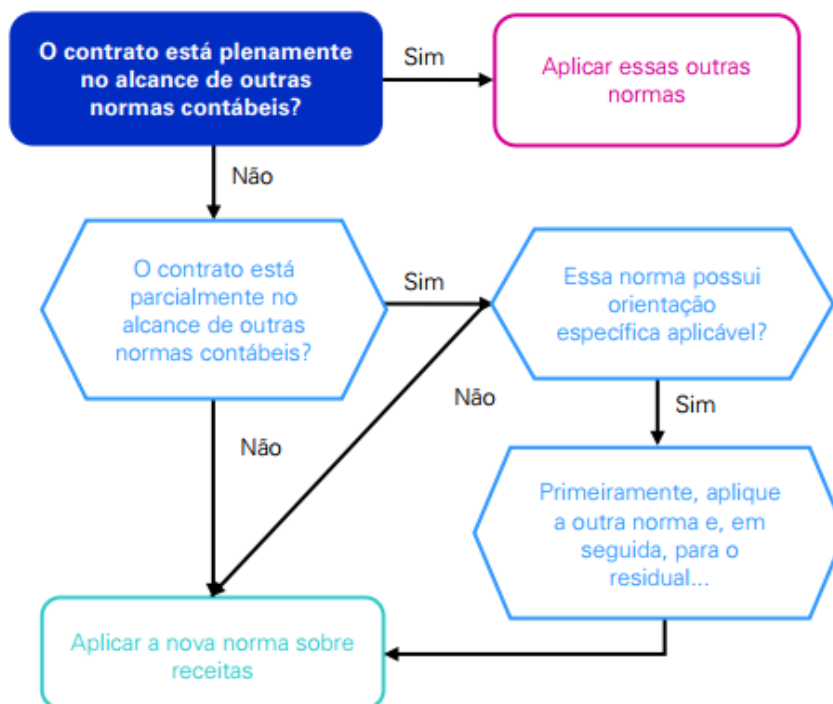
O pronunciamento destaca, ainda, dois pontos relevantes quanto a sua aplicabilidade: a possibilidade de interação entre o CPC 47 com as outras normas vigentes que abordam o assunto de reconhecimento de receitas e a aplicação da nova norma ser destinada apenas a contratos em que a contraparte se caracterizar como um cliente.

No item 7 da referida norma, é evidenciado que “um contrato com cliente pode estar parcialmente dentro do alcance deste pronunciamento e parcialmente dentro do alcance de outros pronunciamentos” (CPC 47, 2016, p. 3). Depreendemos, portanto, que é possível que alguns contratos com clientes sejam mensurados e reconhecidos conforme orientações de mais uma norma que forneça embasamento para tal.

A figura 1 retrata as condições a serem consideradas para os casos de interação entre duas normas. Se um dos objetos do contrato for tratado por outra norma, porém a referida norma não evidenciar como fazer a mensuração ou separação de um ou mais objetos daquele contrato, a entidade deverá aplicar o CPC 47 para mensurar e separar cada objeto do contrato. Caso a outra norma evidencie de que forma a mensuração e/ou separação dos objetos contratuais deverá ser feita, a entidade aplicará, primeiramente, as orientações fornecidas por tal pronunciamento. Posteriormente, a entidade deverá reduzir, do preço da transação, o valor do objeto

(ou dos objetos) que tenha sido mensurado inicialmente e alocar o valor do preço da transação remanescente (caso houver) a cada obrigação de desempenho alcançada pelo CPC 47.

**Figura 1 – Aplicabilidade de interação entre duas normas.**



Fonte: KPMG (2016).

A norma define o cliente como a “parte que contratou com a entidade a obtenção de bens ou serviços que constituem um produto das atividades normais da entidade em troca de contraprestação” (CPC 47, 2016, p. 28). No item 6, o pronunciamento ressalta que sua aplicabilidade só deverá ser efetuada em contratos em que a contraparte for caracterizada como um cliente. O objetivo, neste caso, é evitar que as entidades firmem contratos que não possuam substância comercial (i.e. que envolvam apenas trocas não monetárias) a fim de gerar fluxos de receitas inexistentes.

Sem essa exigência, entidades poderiam transferir bens ou serviços de volta para outras (muitas vezes por pouco ou nenhuma contrapartida em dinheiro) para inflar artificialmente sua receita. Por conseguinte, [...] uma entidade não deve reconhecer a receita de uma troca não monetária se a troca não tem substância comercial. (ALMEIDA, 2016, p.133)

### **3.1 O modelo de cinco etapas para o reconhecimento de receitas**

O CPC 47 estabelece um modelo de cinco etapas para identificar se a receita deverá ser reconhecida, assim como o momento em que o reconhecimento ocorrerá e por qual valor será contabilizada. O modelo de cinco etapas objetiva atender ao princípio básico da norma, o qual prevê que a entidade deverá reconhecer a receita



para “descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços” (CPC 47, 2016, p.2). É importante salientar que as etapas podem ocorrer de forma simultânea, logo, não há a necessidade de concluir uma etapa para iniciar outra.

### **3.1.1 Etapa 1 – Identificar o contrato com o cliente**

Na primeira etapa, a norma define que a entidade deverá identificar o contrato (ou os contratos) com o cliente. No item 10 do CPC 47, o contrato é definido como “um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exequíveis. A exequibilidade dos direitos e obrigações em contrato é matéria legal” (2016). Logo, os acordos que gerem direitos e obrigações executáveis para ambas as partes devem ser considerados como um contrato.

A norma ainda prevê que os contratos podem ser aprovados por escrito, verbal ou de forma implícita, este último representa os contratos que estejam de acordo com as práticas de negócio da entidade (essas práticas de negócio podem variar conforme a jurisdição e segmentos em que a entidade se enquadra).

O pronunciamento destaca alguns critérios que devem, obrigatoriamente, ser atendidos para identificar se os contratos estão inseridos no alcance da norma. Tais critérios são avaliados na data inicial do contrato e, uma vez que a entidade identifique a presença de todos os critérios, não haverá necessidade de fazer uma nova avaliação, exceto se houver alguma indicação de mudança significativa nos fatos e circunstâncias que possam causar impactos no contrato, como, por exemplo, as possibilidades de recebimento da contraprestação sejam reduzidas, logo, a entidade deverá avaliar se é provável que ela receberá o pagamento pelo qual terá direito ao transferir os bens ou serviços remanescentes ao cliente.

Os critérios para que o contrato seja contemplado pelo escopo da norma, são:

- a) Ambas as partes aprovarem o contrato (seja por escrito, verbal ou implicitamente) e estarem de acordo quanto cumprimento de suas respectivas obrigações;
- b) A entidade possa identificar os direitos de cada parte relacionados aos bens ou serviços a serem transferidos;
- c) A entidade possa identificar as condições de pagamentos relacionados aos bens ou serviços a serem transferidos;

- d) O contrato possua substância comercial (i.e. acredita-se que o risco, a época ou o montante dos fluxos de caixa futuros serão alterados em consequência do contrato);
- e) E for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços a serem transferidos ao cliente.

Caso a entidade identifique que algum dos critérios listados acima não foi atendido, esta deverá prosseguir com novas reavaliações para determinar se os critérios serão atendidos posteriormente.

A norma destaca que o contrato será considerado inexistente caso qualquer uma das partes possua o direito unilateral de rescisão do contrato não cumprido sem prestar algum tipo de compensação a outra parte. O contrato é considerado não cumprido caso os critérios abaixo forem atendidos:

- a) A transferência de bens ou serviços prometidos ao cliente ainda não tenha ocorrido; e
- b) A entidade ainda não recebeu e ainda não possui o direito de receber contraprestação em troca dos bens e serviços prometidos no contrato.

O pronunciamento salienta que é possível que a entidade contabilize um ou mais contratos como um só. Segundo o CPC 47 (2016, p.5), a entidade deverá contabilizar os contratos como um único contrato se, ao menos, um dos critérios abaixo forem atendidos:

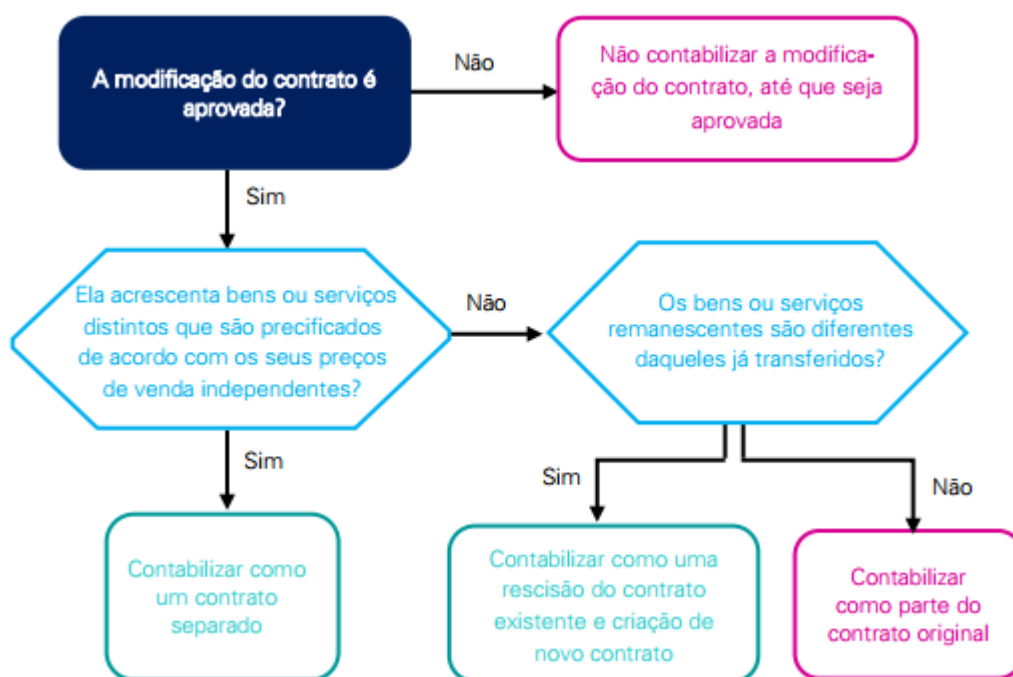
- a) Os contratos forem negociados como um pacote com um único objetivo comercial;
- b) O valor da contraprestação a ser paga pelo contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou
- c) Os bens ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns bens ou serviços prometidos em cada um dos contratos) constituem uma única obrigação de desempenho.

Essa combinação deverá ocorrer quando os contratos forem firmados na mesma data ou próximo dessa data e que a(s) outra(s) parte(s) seja(m) o(s) mesmo(s) cliente(s) (ou partes relacionadas a ele).

Em alguns contratos, as partes concordam em fazer alterações de valores, aditivos ou supressões de bens ou serviços e alterações na vigência dos contratos. Nesses casos, quando esses acordos criam novos direitos e obrigações exequíveis ou altera os direitos e obrigações atuais, a norma estabelece que deverá ser feita uma

modificação no contrato. Assim como na identificação do contrato, a modificação do contrato deverá ser aprovada por escrito, verbal ou de forma implícita e durante o período em que a modificação não for devidamente aprovada pelas partes, a entidade permanecerá aplicando o CPC 47 ao contrato até que as partes entrem em acordo quando a aprovação das alterações. A figura abaixo demonstra como as modificações nos contratos deverão ser contabilizadas.

**Figura 2 – Fluxograma de contabilização de modificações de contratos.**



Fonte: KPMG (2016).

### 3.1.2 Etapa 2 – Identificar as obrigações de desempenho

O segundo passo é essencial para que a receita possa ser reconhecida corretamente, uma vez que as obrigações de desempenho identificadas terão um preço de transação vinculados a elas, assim como irão impactar no padrão de reconhecimento da receita (que pode ser ao longo do tempo ou num momento específico).

Essa etapa consiste em identificar os bens e serviços que foram prometidos no contrato. A norma preceitua que a entidade deverá identificar, na data de início do contrato, todos os bens e serviços prometidos e avaliar se eles caracterizam obrigações de desempenho diferentes ou se são uma série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente.

O CPC 47 (2016, p.8) define que um bem ou serviço prometido ao cliente é distinto quando atender aos critérios listados abaixo:

- a) O cliente pode se beneficiar do bem ou serviço, seja isoladamente, ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis ao cliente; e
- b) A promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço ao cliente é separadamente identificável de outras promessas contidas no contrato.

Quanto a série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente, o pronunciamento estabelece dois critérios para que esse “pacote de bens ou serviços” seja contabilizado como uma única obrigação de desempenho, sendo eles:

- a) Cada bem ou serviço distinto na série que a entidade promete transferir ao cliente representa uma obrigação de desempenho que poderia ser satisfeita a longo do tempo caso a série fosse contabilizada separadamente; e
- b) A entidade medirá a evolução da satisfação da obrigação de desempenho até a sua conclusão pelo mesmo método de medição que utilizaria para medir o progresso do trabalho contratado para cada bem ou serviço distinto que constituem a série.

É necessário destacar que as atividades intermediárias que a entidade realizar para cumprir o contrato não caracterizam-se como uma obrigação de desempenho, visto que tais atividades, à medida que são executadas, não transferem o bem ou o serviço ao cliente.

### **3.1.3 Etapa 3 – Determinar o preço da transação**

O preço da transação retrata o valor da contraprestação que a entidade espera receber em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, subtraindo os valores destinados a terceiros. O valor da contraprestação pode ser fixo, variável ou ambos.

Para determinar o preço da transação, a entidade deverá considerar que os direitos e obrigações do contrato serão executados conforme acordado com o cliente, desconsiderando aditivos, supressões e cancelamento e considerar os seguintes fatores:

- a) A existência de contraprestação variável e as restrições das estimativas da contraprestação variável;
- b) Componente de financiamento significativo;

- c) Contraprestação a pagar ao cliente;
- d) Contraprestação não-monetária.

A variabilidade da contraprestação pode ser originada de descontos, abatimentos, créditos, bônus de desempenho, penalidades, devoluções e outros itens similares que tenham sido acordados em contrato. No processo de determinação do preço da transação, é necessário que a entidade estime o valor da contraprestação variável pelo valor mais provável ou pelo valor esperado de recebimento. Contudo, é importante salientar que a entidade só poderá inserir o valor da contraprestação estimado, total ou parcial, quando for altamente provável que não ocorrerá uma reversão significativa num momento subsequente. A norma ainda prevê que a entidade deverá fazer nova estimativa do preço da transação ao final de cada exercício ou período-base.

Em alguns contratos, o período de pagamento da contraprestação pode não coincidir com o momento em que ocorre a transferência do bem ou serviço ao cliente. Nesses casos, a norma estabelece uma condição de componente de financiamento significativo no contrato. A entidade deverá considerar as variáveis relevantes do componente de financiamento para avaliar se será necessário fazer ajuste do valor esperado de recebimento, caso essa variação represente um valor significativo, “a entidade deve utilizar a taxa de desconto que seria refletida em transação de financiamento separada entre a entidade e seu cliente no início do contrato” (CPC 47, 2016, p. 16). É importante salientar que não há necessidade de reavaliar o valor da contraprestação a ser recebida se o período entre o recebimento da contraprestação e o momento da transferência dos bens ou serviços for inferior a um ano.

Ao determinar o preço da transação, a entidade deve considerar se há uma contraprestação devida ao cliente, proveniente de aquisição de bens ou serviços, cupons, vouchers ou outros itens estejam de acordo com as práticas de negócios da entidade, que poderão resultar numa redução do preço da transação. Essas reduções deverão ser contabilizadas quando o último dos eventos a seguir ocorrer:

- a) A entidade reconhecer as receitas da transferência dos bens ou serviços correspondentes ao cliente; e
- b) A entidade pagar ou prometer pagar a contraprestação (mesmo que tal pagamento dependa de evento futuro).

Caso o contrato possua uma previsão de contraprestação não-monetária prometida pelo cliente, a entidade deverá fazer a mensuração dessa contraprestação

pelo valor justo. Se o valor justo da contraprestação não puder ser estimado, “a entidade deve mensurar a contraprestação indiretamente por referência ao preço de venda individual dos bens ou serviços prometidos ao cliente (ou classe de clientes) em troca da contraprestação” (CPC 47, 2016, p. 16).

#### **3.1.4 Etapa 4 – Alocar o preço da transação**

Após a identificação das obrigações de desempenho e a determinação do preço da transação, o próximo passo é a alocação do preço da transação às obrigações de desempenho. O preço da transação deverá ser alocado com base no preço de venda individual. Ainda segundo o CPC 47 (2016, p. 18), o preço de venda individual é “o preço pelo qual a entidade venderia o bem ou o serviço prometido separadamente ao cliente”.

Caso o preço de venda individual de um bem ou serviço não seja diretamente observável, a entidade deverá fazer a estimativa do preço de venda individual para chegar a um valor que represente o montante que a entidade espera receber como contraprestação pela transferência dos bens ou serviços prometidos em contrato.

A norma propõe três métodos para estimar o preço de venda individual, sendo eles:

- a) Abordagem de avaliação de mercado ajustada: consiste em avaliar o preço de venda individual conforme os preços de mercado e os valores que os clientes potenciais estariam dispostos a pagar pelo bem ou serviço.
- b) Abordagem do custo esperado mais margem: a entidade deverá prever os custos que seriam incorridos para satisfazer a obrigação de desempenho e somar a margem adequada para aquele bem ou serviço.
- c) Abordagem residual: nesse método, a norma presume que a entidade consegue avaliar o preço individual de todos os bens ou serviços previstos no contrato, exceto um. Neste caso, a entidade deverá subtrair do preço total da transação os valores individuais de cada bem ou serviço e o saldo residual deverá ser alocado a obrigação de desempenho que não possui um preço de venda individual observável.

#### **3.1.5 Etapa 5 – Satisfação da obrigação de desempenho**

O último passo do modelo proposto pela norma trata da satisfação da obrigação de desempenho. Essa etapa consiste na transferência, parcial ou total, do bem ou serviço prometido em contrato. A transferência do ativo é representada pela transmissão do controle desse ativo. Conforme define a norma “o controle do ativo

refere-se à capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo” (CPC 47, 2016, p. 9).

O pronunciamento evidencia a necessidade da entidade determinar se a obrigação de desempenho será satisfeita ao longo do tempo ou num momento específico no tempo. “A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) satisfizer a obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente” (CPC 47, 2016, p. 8). O pronunciamento salienta duas formas de satisfação da obrigação de desempenho e, portanto, a transferência do bem ou serviço contratado:

- a) Quando a obrigação de desempenho for atendida conforme o progresso do objeto do contrato, o reconhecimento se dará ao longo do tempo;
- b) Quando a obrigação de desempenho for atendida em um momento específico no tempo, o reconhecimento se dará no momento em que a obrigação for cumprida.

Para que a entidade possa definir se a satisfação da obrigação de desempenho ocorrerá ao longo do tempo e, portanto, reconhecer a receita utilizando um método que melhor represente o progresso da obrigação de desempenho, deverá observar se as condições da obrigação atendem a, ao menos, um dos critérios abaixo:

- a) À medida que a entidade progride em relação a conclusão da obrigação de desempenho, o cliente recebe e utiliza o benefício do ativo transferido de forma simultânea;
- b) O progresso da obrigação de desempenho, por parte da entidade, produz ou aperfeiçoa o ativo controlado pelo cliente à medida que o ativo é produzido ou aperfeiçoado;
- c) O progresso da obrigação de desempenho não resulta em um ativo que possibilite um uso alternativo<sup>9</sup> a entidade e a entidade possua um direito exequível pelo desempenho concluído até a data presente.

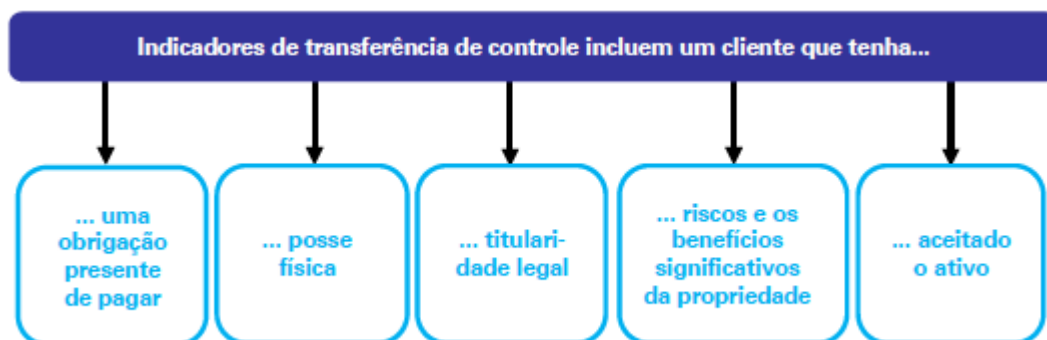
Caso a obrigação de desempenho não for satisfeita ao longo de tempo, a entidade deverá reconhecer a receita proveniente da conclusão da obrigação de desempenho em um momento específico no tempo. A norma ainda salienta alguns indicadores de transferência de controle para auxiliar a entidade a determinar o

---

<sup>9</sup> A impossibilidade de uso alternativo consiste no impedimento, previsto em contrato, de utilizar o ativo para outro uso durante o processo de desenvolvimento ou aperfeiçoamento do ativo ou se estiver limitada na prática de direcionar prontamente o ativo em seu estado concluído para outro uso.

momento específico no tempo em que procederá com o reconhecimento da receita. A figura 3 retrata os principais indicadores mencionados pela norma.

**Figura 3 – Principais indicadores de transferência de controle.**



Fonte: KPMG (2016).

Destarte, o CPC 47 (2016, p. 12) detalha que a entidade deverá mensurar a receita “quando (ou à medida que) uma obrigação de desempenho for satisfeita, a entidade deve reconhecer como receita o valor do preço da transação que é alocado a essa obrigação de desempenho”.

### **3.2 Apresentação e divulgação**

O novo pronunciamento determina condições de apresentação e divulgação mais detalhadas em comparação as exigências atuais. O objetivo é fornecer, aos usuários das informações contábeis, dados quantitativos e qualitativos que os proporcione compreender a natureza, o valor, a época e a incerteza dos fluxos de caixa decorrentes dos contratos de receitas com clientes.

#### **3.2.1 Apresentação**

Quanto a apresentação, a norma destaca que quando uma das partes do contrato executar a sua devida obrigação e a outra parte ainda não tiver concluído, a entidade deverá apresentar o contrato no balanço patrimonial, classificando-o como ativo de contrato ou passivo de contrato, a depender a parte que executou a obrigação prometida no contrato.

Se a entidade concluiu a obrigação de desempenho ao transferir os bens ou serviços prometidos ao cliente, antes que o cliente proceda com o pagamento da contraprestação ou antes que a contraprestação seja devida, a entidade deverá apresentar tal cumprimento como ativo de contrato. A norma define um ativo de



contrato como “um direito da entidade à contraprestação em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu ao cliente” (CPC 47, 2016, p. 23).

Se o cliente antecipar o pagamento da contraprestação ou se a entidade tiver o direito incondicional de recebimento, antes da execução da obrigação de desempenho, a entidade deverá apresentar o recebimento como passivo de contrato. O pronunciamento define um passivo de contrato como “uma obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente em relação aos quais a entidade recebeu a contraprestação do cliente” (CPC 47, 2016, p. 23). Posterior ao reconhecimento inicial, o ativo de contrato estará passível de avaliação de redução ao valor recuperável, de acordo com as orientações do CPC 48 – Instrumentos Financeiros.

Um direito de recebimento só é incondicional se as obrigações de desempenho tiverem sido concluídas e a entidade não puder cobrar pela contraprestação prometida em contrato. A norma ainda ressalta que a contabilização do direito incondicional deverá ocorrer conforme o CPC 48 – Instrumentos Financeiros:

A entidade deve contabilizar o recebível de acordo com o CPC 48. Por ocasião do reconhecimento inicial do recebível proveniente de contrato com cliente, qualquer diferença, entre a mensuração do recebível de acordo com o CPC 48 e o valor correspondente da receita reconhecido, se o primeiro valor for maior que o segundo valor, deve ser apresentada como despesa (por exemplo, perda por recuperação ao valor recuperável). (CPC 47, 2016, p.23)

### **3.2.2 Divulgação**

A respeito das exigências de divulgação, a norma expressa que a entidade deverá divulgar informações quantitativas e qualitativas a fim de atender ao objetivo principal do pronunciamento e exercer o devido julgamento para distinguir a relevância a ser designada para cada requisito de divulgação. Estabelece, ainda, que não é necessário cumprir com as exigências de divulgação do CPC 47, caso a entidade já tenha fornecido as informações de acordo com outro pronunciamento.

As exigências específicas de divulgação, conforme a norma, compreendem os seguintes itens:

- a) Contratos com clientes;
  - a. Desagregação de receitas;
  - b. Mutações dos saldos do contrato;
  - c. Obrigações de desempenho;
  - d. Preço de transação alocado nas obrigações de desempenho sobressalentes.
- b) Julgamentos significativos e alterações no decorrer da aplicação da norma;

- a. Determinação do período de satisfação da obrigação de desempenho; e
  - b. Determinação do preço de transação e valores alocados às obrigações de desempenho.
- c) Ativos reconhecidos a partir dos custos para adquirir ou executar um contrato com cliente.
- a. Descrever os julgamentos para determinar o valor dos custos incorridos e o método utilizado para definir a amortização;
  - b. Divulgar saldos finais de ativos reconhecidos a partir de custos incorridos e o valor de amortização e perdas por avaliação ao valor recuperável.

### **3.3 Principais diferenças entre o CPC 30 – Receitas e o CPC 47 – Receitas de Contratos com Clientes e os impactos significativos causados pela nova norma**

Desde 2009, o CPC 30 – Receitas era a norma que tratava das disposições gerais sobre o reconhecimento de receitas. As entidades que não possuíam uma norma específica como referência para proceder com a mensuração e reconhecimento de receitas, utilizavam o CPC 30 como norma orientadora para contabilizar suas transações que geravam receitas para a entidade.

Com o surgimento do CPC 47, várias normas que forneciam orientação sobre o reconhecimento de receitas foram revogadas, incluindo o CPC 30. A nova norma trouxe uma mudança em seu alcance, em comparação com o pronunciamento anteriormente vigente. O CPC 47 restringe seu alcance a contratos de fornecimento de bens ou serviços a clientes, transferindo as exigências e orientações quanto ao reconhecimento de juros e dividendos para o CPC 48 – Instrumentos Financeiros.

Uma das principais mudanças em relação a norma anterior refere-se aos momentos em que a receita deverá ser reconhecida. O pronunciamento introduziu um novo termo contábil ao definir que os componentes separadamente identificáveis de uma transação, conforme eram designados no CPC 30, se tornariam obrigações de desempenho. O CPC 47, além de introduzir o termo, fornece detalhes quanto a metodologia de medição do progresso da obrigação de desempenho. De acordo com a KPMG (2016, p. 5), a entidade, ao aplicar os novos critérios da norma, deverá “avaliar a natureza das suas obrigações de desempenho e efetuar uma revisão

detalhada dos termos contratuais, considerando o que é legalmente executável na sua jurisdição”.

A principal mudança destacada pelas “*Big Four*” trata-se da contraprestação variável. O CPC 30 estabelecia que a receita só deveria ser reconhecida quando fosse provável que os benefícios econômicos relacionados à transação fluiriam para a entidade. Em algumas transações, esse reconhecimento só poderia acontecer quando o recebimento, de fato, ocorresse ou quando a incerteza quanto a probabilidade de recebimento fosse removida. A norma anterior ainda previa que, caso a entidade fizesse o reconhecimento e fosse improvável que o recebimento ocorresse, a entidade deveria reconhecer uma despesa e não proceder com a contabilização redução do valor da receita inicialmente reconhecida. O CPC 47, por outro lado, propõe um método de estimativa e determinação do preço da transação para que as entidades façam a avaliação da contraprestação variável que poderá ser aplicável a todos os tipos de contraprestação e a todas transações. Cabe ressaltar que, devido a alteração na forma de mensuração da receita e seu reconhecimento, as entidades que só procediam com a contabilização da receita quando recebiam a contraprestação ou quando a incerteza de recebimento cessasse, passarão a “antecipar” o reconhecimento da contraprestação variável.

De acordo com a TOTVS (2017, p.11) o CPC 47 “aumenta significativamente o volume de divulgação requerida nas demonstrações financeiras das entidades, principalmente das divulgações anuais”. A norma detalha diversas exigências de apresentação e divulgação objetivando fornecer, aos *stakeholders*, informações sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. O pronunciamento salienta que a entidade deverá julgar quais divulgações representam nível significativo de relevância e materialidade e, assim, determinar quais divulgações irão ilustrar melhor a realidade da entidade.

Por fim, outro impacto observado refere-se à necessidade de melhoria dos procedimentos internos de cada entidade sujeita a aplicação do CPC 47. A considerar as diversas mudanças propostas pela nova norma, as entidades deverão adequar e melhorar controles internos, providenciar melhorias nos softwares utilizados para otimizar e facilitar as tratativas de dados e capacitar os colaboradores a fim de instruí-los a aplicar as novas exigências estabelecidas pela norma a fim de evitar danos a integridade das informações.

#### **4 Conclusão**

Este artigo buscou solucionar a seguinte questão: Quais serão os principais impactos trazidos pela implementação do CPC 47 – Receitas de Contratos com Clientes quanto a mensuração, reconhecimento e divulgação das informações contábeis?

Para esclarecer esse questionamento, foi necessário compreender o que é uma receita, fazer um histórico normativo do reconhecimento de receitas no Brasil, entender quando e o motivo que ocasionou a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade, compreender as proposições do novo pronunciamento e a que IFRS ele foi correlacionado, assim como, identificar as principais mudanças em relação a norma de reconhecimento de receitas vigente anterior ao CPC 47.

Embora o CPC 47 seja uma norma complexa, foi possível identificar as melhorias que ele tende a oferecer com as propostas e exigências que estabelece. Por se tratar de uma fonte unificada de orientações quanto o reconhecimento de receitas, a norma fornece diretrizes detalhadas para contabilizar transações de baixo a alto níveis de complexidade, podendo ser aplicada a diversos segmentos, reduzindo as possibilidades de escriturações divergentes, em casos de transações com similaridades entre si, decorrentes da falta de orientação para o reconhecimento.

Ao sugerir um modelo de cinco etapas para reconhecer a receita, a norma propõe diversas mudanças quanto a mensuração dos valores das transações, introduz um método de desmembramento do objeto do contrato em obrigações de desempenho e estabelece metodologias para avaliar o progresso da conclusão dessas obrigações. Essas mudanças impactam, diretamente, no valor e no momento em que a receita será reconhecida. Um exemplo de impacto, refere-se ao reconhecimento da receita de contraprestação variável, onde a entidade deverá contabilizar a receita por um valor que represente, de fato, o recebimento esperado, sendo improvável que possa ocorrer uma reversão deste.

Podemos concluir que a aplicação deste pronunciamento poderá gerar impactos específicos a depender do segmento em que a entidade está inserida, portanto, é fundamental que os profissionais responsáveis pela contabilidade e administração dessas entidades estudem os possíveis impactos da norma em seus segmentos de mercado.

Este artigo se delimitou a identificar os principais impactos, aplicáveis a todos os segmentos de mercado, ocasionados pela implementação da nova norma de reconhecimento de receitas. Por se tratar de um pronunciamento abrangente e que fornece diversos expedientes práticos, sugere-se que sejam feitos estudos de caso a fim de identificar as implicações da implementação dessa norma em empresas de setores específicos, como: tecnologia da informação e desenvolvimento de softwares, construção, telecomunicações e incorporação imobiliária.

### Referências

AAA, American Accounting Association – Committee on Accounting Concepts and Standards. **Accounting and reporting standards for corporate financial statements and preceding statements and supplements**. AAA, 1957.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Novas mudanças contábeis nas IFRS**. São Paulo: Atlas, 2016.

BARBI, Fernando C. **Análise de Stakeholders**. Disponível em: <<http://www.gestaodeprojeto.info/analise-dos-stakeholders>>. Acesso em: 16 abr. 2018

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 00 – Estrutura Conceitual (R1)**. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)>. Acesso em: 08 abr. de 2018.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 47 –** . Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/527\\_CPC\\_47.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf)>. Acesso em: 16 out. 2017.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 30 – Receitas**. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332\\_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 16 out. 2017.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Conheça o CPC**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 15 out. 2017.

HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IASB. **IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers**. Disponível em: <<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>>. Acesso em: 16 abr. de 2018.

MORA, Gregori Ranieri Krieger, SOUZA, Carlos Alberto de, DALFIOR, Vanda Aparecida Oliveira. **IFRS 15 – Receita de Contratos com Cliente e seus Impactos nas Demonstrações Financeiras das Empresas**. Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/512250.pdf>>. Acesso em: 14 out. 2017.

QUINTANA, Alexandre Costa. **Contabilidade básica: com exercícios práticos**. São Paulo: Atlas, 2014

**Resolução CFC nº 750/93**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res750.htm>>. Acesso em: 08 abr. de 2018.

SALOTTI, Bruno Meirelles. [et al.] **IFRS no Brasil: temas avançados abordados por meio de casos reais**. São Paulo: Atlas, 2015.

SAPIENZA, Rodrigo. **O Reconhecimento de Receitas de Acordo com o IFRS 15 e Alterações nas Normas Brasileiras**. Trevisan, 2017. Disponível em: <<http://blog.trevisan.edu.br/index.php/o-reconhecimento-de-receitas-de-acordo-com-o-ifrs-15-e-alteracoes-nas-normas-brasileiras/>>. Acesso em: 14 out. 2017.

TOTVS. **Orientação Consultoria de Segmentos: Reconhecimento de Receitas de acordo com a IFRS 15 e as Mudanças nas Normas Brasileiras**. Disponível em: < <http://tdn.totvs.com/pages/releaseview.action?pagelId=286735028>>. Acesso em: 28 abr. de 2018.